

## UM CASO DE ELUSÃO DE IMPOSTO DE RENDA

Brandão Machado  
Advogado em São Paulo  
Sócio Fundador do IBDT

1. O que se vai ler são os embargos opostos à execução fiscal promovida pela Fazenda Nacional, para cobrar imposto de renda calculado sobre lucro obtido na venda de ações emitidas por um banco. A matéria de fato é muito simples. As ações eram de propriedade de uma sociedade holding, que pretendia vendê-las a um outro banco. Como o ágio era muito alto, a venda das ações, se feita pela sociedade holding, produziria um lucro tributável bastante elevado, razão por que o titular - acionista único - da sociedade holding, resolveu dissolvê-la e partilhar o seu patrimônio, tornando-se proprietário das ações emitidas pelo banco. Poderia, então, como pessoa física, vendê-las com ágio sem pagar qualquer imposto de renda, como de fato aconteceu.

2. O fisco federal não admitiu como legítimo o procedimento do titular da empresa dissolvida, instaurando processo fiscal contra ela, no qual sustentou a tese de que as ações emitidas pelo banco teriam sido vendidas pela sociedade holding, antes de dissolver-se, e não pela pessoa física do seu único ex-acionista. A sociedade holding - Almadero-Comercial e Administradora S.A. - defendeu-se administrativamente até a primeira instância, impetrando mandado de segurança em fins de 1969, concedido por sentença, muito bem fundamentada, do Juiz da 1ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, e que mereceu publicação na Revista de Direito Público, vol.11, p.261 (1970). A segurança foi cassada pelo Tribunal Federal de Recursos em 28 de agosto de 1976, entendendo a maioria da turma julgadora ser inadequada a via processual adotada, porque o deslinde da controvérsia dependia de prova pericial.

3. O terceiro Ministro, que também cassou o mandado, apreciou o mérito do pedido, para concluir que a venda das ações fora efetivada pela sociedade dissolvida e não pelo seu ex-sócio, por isso que os bens de uma sociedade que se dissolve não podem ser partilha

dos entre os s̄ocios, impondo-se a sua liquidaçãõ. Aludiu a seu voto, anterior, proferido em processo em que o contribuinte, tambẽm uma sociedade dissolvida, pretendia livrar-se do imposto de renda incidente sobre o lucro produzido pela venda de um imõvel que os seus s̄ocios prometeram vender como pessoas f̄isicas. No acõrdãõ anterior, publicado no Diãrio da Justiça da Uniãõ, de 3 de setembro de 1973, p.6352, o Tribunal decidiu pela tributabilidade do lucro em poder da sociedade. Sobre essa questãõ o Prof. Rubens Gomes de Sousa emitiu erudito parecer, que foi postumamente publicado na coletãnea Parceres 2 - Imposto de Renda, Sãõ Paulo, 1975, p.191. A sociedade recorreu para o Supremo, e este restabeleceu o seu direito, reconhecido na sentençã de primeira instãncia. No voto do Ministro relator, Rodrigues Alkmin, se declarou que a venda do imõvel foi realizada pelos ex-s̄ocios, e nãõ pela sociedade, como queria o Tribunal Federal de Recursos. A decisãõ do Supremo foi publicada na íntegra na Revista Trimestral de Jurisprudẽncia, vol.79, p.193 (1977).

4. Os embargos ã execuçãõ, oferecidos pelo responsãvel, ex-s̄ocio da sociedade dissolvida, Almadero, foram julgados proceden-

tes, na primeira instância, por sentença do Juiz da 8a. Vara da Justiça Federal em São Paulo. Em segunda instância, foi negado provimento, por maioria de votos, ao apelo da Fazenda, que não interpôs nenhum recurso dessa decisão. O acórdão do Tribunal Federal de Recursos foi publicado no Diário da Justiça da União, de 28 de agosto de 1986, p. 15.091.

5. Tanto em primeira como em segunda instâncias pouca atenção se dispensou ao tema da economia ou elusão de imposto, demorando-se os julgadores longo tempo no exame da matéria de fato, quando, no entanto, o ponto saliente da controvérsia consistia na análise da tese, sustentada nos autos, de que o contribuinte goza da liberdade de optar, entre duas ou mais formas jurídicas disponíveis, por aquela que lhe pareça fiscalmente menos onerosa. Nestes quase vinte anos decorridos, desde o início (1969) da discussão do tema, muita coisa mudou. A jurisprudência inglesa abandonou a orientação adotada no caso Westminster, e a Câmara dos Lordes enveredou por outro caminho, inteiramente diverso, a partir do caso Ramsay, julgado em 1981. A legislação americana preencheu muitos gaps, visando a coibir expressamente a tax avoidance. A International Fiscal Associa-

tion - IFA realizou em Veneza, em 1983, um congresso para tratar do assunto, também no âmbito do direito tributário interno. Raoul Lenz, no trabalho com que colaborou no livro de homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto, publicado em 1988, fez uma resenha de como tem evoluído, nos vários países, o combate ao chamado planejamento tributário. No Brasil, prevalece o entendimento exposto nos embargos que se transcrevem em seguida, a despeito do que veio a prescrever o artigo 51 da Lei nº 7.450, de 1985, que contraria frontalmente o Código Tributário Nacional.

EXMO. SR. DR. JUIZ DE DIREITO DA 8a. VARA DA JUSTIÇA FEDERAL EM SÃO PAULO

ALFONSO MARTÍN ESCUDERO, nos autos da execução fiscal que lhe move a FAZENDA NACIONAL (processo número 592498), vem por seu advogado, apresentar seus embargos nos termos das razões que expõe a seguir.

I - Ajuizou a exeqüente a presente execução fiscal contra a empresa Almadero - Comercial e Administradora S.A., sediada em São Paulo, e contra o embargante, considerado este como responsável tributário, por haver sido o único acionista daquela empresa no momento em que ela se dissolveu, sem liquidar-se, ocasião em que lhe foram adjudicados todos os bens que compunham o patrimônio da entidade. E, embora o embargante então tivesse, como hoje, endereço conhecido e não se furtasse à citação, nem tentasse alienar seus bens, para fraudar a execução, entendeu a exeqüente de requerer o arresto, desde logo deferido, de todos os bens adjudicados, arresto que recentemente se converteu em penhora, ficando, assim, garantido o juízo.

II - A execução fiscal, proposta contra a empresa Almadero e também contra o embargante, tem por fundamento certidão de dívida fiscal relativa a imposto de renda e multa, lançados contra a referida empresa, em processo administrativo instaurado no ano de 1969 e concluído nesse mesmo ano, dele não tendo participado o embargante, que foi agora, na execução, alcançado na condição de responsável tri-

butário, por ter sido ele, como se disse, o único sócio da empresa no momento de sua dissolução e o seu último diretor, o que faz presumir que a extensão dos efeitos da execução fiscal se funda no artigo 134, do Código Tributário Nacional. Como responsável, portanto, assim considerado pela exequente, e não como devedor originário é que o embargante oferece agora a sua impugnação.

III - PRELIMINARMENTE, argui o embargante a prescrição do direito da exequente de cobrar-lhe o seu suposto crédito tributário. De fato, a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva, conforme estabelece o Código Tributário Nacional, em seu

*"Artigo 174 - A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva."*

O auto de infração, em que se fez o lançamento do imposto e se aplicou a multa, foi lavrado no ano de 1969, e nesse mesmo ano o respectivo processo administrativo fiscal chegou ao seu término, por isso que a empresa Al-

madero, depois de haver perdido em primeira instância, deixou de recorrer administrativamente dessa decisão. Assim, o processo administrativo número 0811 - 213.179/69 teve início e fim no mesmo ano de 1969, de modo que o prazo da prescrição começou a correr no dia 1º de janeiro de 1970, para terminar em 31 de dezembro de 1974, quando se fez o quinquênio fixado pelo Código Tributário.

IV - Ora, a propositura da execução ora embargada se deu em 1975, quando já prescrito, portanto, o direito da exequente de cobrar o seu pretense crédito ao embargante. Durante todo o período da prescrição não ocorreu nem um dos fatos que a lei considera como suficientes para interromper o curso da prescrição. Durante o quinquênio não se verificou nem uma das hipóteses previstas no parágrafo único, do mesmo artigo 174, do Código Tributário Nacional:

*"Artigo 174 - A ação para a cobrança de crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

*Parágrafo único - A prescrição se interrompe:*

- I - pela citação pessoal ao devedor;
- II - pelo protesto judicial;
- III- por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

O crédito tributário (ainda que suposto) já se achava definitivamente constituído no ano de 1969, a partir de quando poderia a exequente cobrá-lo ao embargante. Entretanto, a embargada não se preocupou em haver o referido crédito ao ora executado, deixando escoar-se ininterruptamente o prazo da prescrição. Prescrito, assim, o direito de cobrar o que supõe seja seu crédito, não pode agora a Fazenda promover qualquer execução contra o embargante, sob pena de vulnerar o disposto no artigo 174, do Código Tributário Nacional.

V - A presente execução, agora voltada também contra o embargante, não tem nenhum fundamento jurídico. A exequente carece de legitimidade para cobrar ao embargante o imposto que, se devido, caberia à empresa Almadero recolher. Em nenhum dos preceitos do Código Tri

butário Nacional, que definem a responsabilidade de sócios e diretores de pessoa jurídica, há previsão normativa que justifique a pretensão da Fazenda contra o embargante.

Estabelece o Código, em seu artigo 134, que, ocorrendo liquidação de sociedade e tornando-se impossível da parte dela o cumprimento da obrigação tributária principal, o sócio responderá solidariamente com ela pela obrigação não cumprida. Textualmente, assim dispõe a norma codificada:

*"Artigo 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:*

*.....*

*VII - os sócios no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

Dir-se-ia que, no caso concreto desta execução, o embargante, como sócio único da empresa Almadero, deveria responder solidariamente pelo débito fiscal dessa sociedade, uma vez que ela, já dissolvida e extinta, não mais

possui patrimônio com que pagar a sua suposta dívida fiscal. Além disso, no caso, teria ocorrido também a liquidação da sociedade e, assim, o sócio seria responsável solidário pelas dívidas sociais.

Entretanto, a norma do artigo 134, do Código Tributário Nacional, não tem qualquer aplicação ao caso versado nesta execução. Não tem aplicação, porque a empresa Almadero não era sociedade de pessoas, mas, sim, sociedade de capitais, e a norma do artigo 134, inciso VII, do Código, somente se aplica, quando se cogita da liquidação de sociedade de pessoas, e nunca da liquidação de sociedade de capitais. Fica demonstrado, portanto, que a Fazenda não poderia jamais fundar a execução contra o embargante na regra do artigo 134, do Código Tributário Nacional.

VI - Fundando a execução no preceito do artigo 134, do Código Tributário Nacional, perpetra a exequente dupla violação desse dispositivo. Em primeiro lugar, essa norma só tem aplicação, como se viu, quando se trata de liquidação de sociedade de pessoas, e no caso a sociedade Almadero era de capitais. Em segundo lugar, pretende a exequente cobrar ao embargan-

te também a mesma multa punitiva que ela aplicou à sociedade Almadero. Assim procedendo, a Fazenda vulnerou o disposto no parágrafo único, do mesmo artigo 134, do Código, in verbis:

*"Parágrafo único - O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório."*

Verifica-se, assim, que a execução proposta contra o embargante, englobando também a multa aplicada à sociedade Almadero, constitui violação frontal da norma contida no artigo 134, parágrafo único, do Código, uma vez que no caso a multa aplicada à empresa teve caráter punitivo, e não simplesmente a natureza moratória. Se a execução se funda no artigo 134, do Código, como parece, não pode prosseguir contra o embargante, sob pena de infringir normas expressas do Código Tributário Nacional.

VII - Dir-se-ia, de outro lado, que a pretensão da Fazenda encontraria fundamento, não no artigo 134, mas no que dispõe o artigo 135, do mesmo Código Tributário. A análise da norma contida no artigo 135 mostra, porém, que, no caso desta execução, não há nenhuma possibilidade de se invocar o preceito para justi-

ficar o procedimento da Fazenda. Dispõe o Código em seu

"Artigo 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

.....

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Como o embargante foi diretor de Almadero, poderia supor-se que a obrigação tributária dessa empresa constituiria responsabilidade pessoal dele, conforme consta no artigo 135, transcrito. Entretanto, uma análise mais cuidadosa desse artigo revela que, na hipótese versada nos autos, a responsabilidade do diretor, ora embargante, não se instaurou, por isso que não ocorreram as duas condições essenciais para a instalação da responsabilidade pessoal do executado. A leitura do preceito codificado mostra que a responsabilidade pessoal do diretor pelo débito fiscal da sociedade está condicionada a dois requisitos fundamentais:

- a) ser diretor da pessoa jurídica de direito privado;
- b) resultar a dívida fiscal de ato infrigente da lei, ou do estatuto da sociedade, ou praticado com excesso de poderes.

A leitura apressada e desatenta do disposto no artigo 135, e seus incisos, do Código Tributário Nacional, levou alguns intérpretes a entender que o diretor da pessoa jurídica é pessoalmente responsável pela dívida da sociedade, quando esta deixa de promover o seu pagamento, e alegam que o não pagamento de uma dívida fiscal constitui infração de lei. Mas, o que está dito no Código é que a responsabilidade pessoal do diretor somente se instala, quando a dívida fiscal resulta de um ato que infringiu a lei, o mandato ou o estatuto social. Essa responsabilidade não se instaura, quando a dívida fiscal decorre de um ato de simples rotina, isto é, quando a obrigação tributária tem fato gerador normal.

O não pagamento de uma dívida fiscal da sociedade, gerada por um ato que não foi praticado com violação do mandato de diretor,

nem da lei, nem do estatuto social, não configura a hipótese prevista no artigo 135, do Código Tributário. O preceito se refere nitidamente a obrigações tributárias resultantes de atos, praticados pelo diretor, com infração do mandato, da lei ou do estatuto. Ora, o não pagamento de dívida fiscal já existente não constitui ato do qual resulte obrigação tributária. A obrigação tributária já existe, gerada por outro fato, que não infringiu a lei, nem o mandato, nem o estatuto.

VIII - No caso versado nesta execução, só um dos requisitos legais está presente. É o de ter sido o embargante diretor da firma Almadero, até a data de sua dissolução. Falta, porém, o outro requisito. A origem do débito fiscal, pretendido pela exequente, não resultou de nenhum ato que configurasse excesso de mandato, nem de infração da lei, nem tampouco violação do estatuto da sociedade de que era diretor. Inaplicável, portanto, é o disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Não ocorreram os pressupostos legais que caracterizam a responsabilidade pessoal do diretor de uma sociedade. O entendimento agora exposto pelo embargante vem sendo, há muito, sufragado pelo Supremo Tribunal Federal. Ao inter

pretar o preceito do Código, a Corte Suprema deixou assentado que, não ocorrendo infração de lei, da qual resulte a obrigação tributária, não se instala a responsabilidade pessoal de diretor (Revista Trimestral de Jurisprudência, vol.35, pág. 111; vol.41, pág.556; vol.48, pág.87).

IX - A responsabilidade do embargante, pelo pretense débito fiscal da sociedade Almadero, somente seria legítima, se houvesse ele, como diretor da empresa, praticado ato infringente da lei ou do estatuto e do qual tivesse resultado a obrigação tributária objeto desta execução. Mas, uma análise dos fatos demonstrará que o embargante, na condição de diretor da sociedade, não perpetró nenhuma infração da lei; não cometeu nenhuma violação do estatuto da sociedade; não excedeu os poderes do mandato de diretor.

X - A sociedade Almadero Comercial e Administradora S.A. foi constituída pelo embargante em 1965, com o duplo objetivo: a) estabelecer, sob a forma de sociedade "holding", a limitação da responsabilidade jurídica do patrimônio do embargante e b) principalmente canalizar para a nova entidade todos os rendimentos derivados de ações emitidas pelo antigo Banco

Alfomares S.A. (hoje extinto), ações que pertenciam ao embargante até a data da organização da sociedade. Essa sociedade "holding", controladora do Banco Alfomares, recebeu também, para a formação do seu patrimônio original, vários outros bens do embargante.

XI - As ações do antigo Banco Alfomares pertenciam, em sua quase totalidade, como se disse, ao executado, que, ao constituir a sociedade Almadero, para ela transferiu todas as ações, de modo que deixou de ser acionista do banco, que passou a controlar através de sua "holding" Almadero, acionista majoritária do banco.

XII - Além do embargante, figuravam como acionistas de Almadero algumas outras pessoas, portadoras de reduzido número de ações. No decurso do tempo, constatou o embargante que o Banco Alfomares não tinha muitas possibilidades de promover distribuição de dividendos, uma vez que a contínua e crescente expansão dos seus negócios exigia sempre o reinvestimento dos seus lucros, e esse fato tornou para o embargante de interessante manter a sociedade "holding" Almadero, razão por que resolveu dissolvê-la e receber de volta todo o patrimônio dela, o qual, co

mo se disse, já era seu anteriormente. Incluídas nessa patrimônio se achavam praticamente todas as ações emitidas pelo Banco Alfomares.

XIII - Assim é que o embargante adquiriu, primeiramente, as ações emitidas pela Almadero, que ainda pertenciam a uns poucos acionistas, tornando-se ele em consequência o único acionista dessa sociedade, e ficando habilitado a dissolvê-la e dela receber de volta todo o seu patrimônio, o mesmo patrimônio que conferiu para formar o seu capital, quando a constituiu.

XIV - Em razão da dissolução da sociedade e adjudicação do respectivo patrimônio, processadas num só ato público, tornou-se o embargante proprietário da totalidade dos bens da sociedade Almadero, e entre tais bens, como se disse, figuravam as 223.000 ações emitidas pelo Banco Alfomares. A dissolução da sociedade e o retorno do seu patrimônio ao embargante tornaram possível também evitar a incidência do imposto de renda sobre o lucro que ele poderia obter na venda das ações do Banco Alfomares, ações que um outro banco pretendia adquirir. Se as ações fossem vendidas pela sociedade Almadero, haveria a incidência do imposto de renda sobre

o lucro dela; mas, se a venda fosse efetivada pelo embargante, não ocorreria a incidência do tributo sobre o ágio apurado na venda, isso por que naquela época não era tributável pelo imposto de renda o lucro auferido por pessoa física na venda de ações de sociedade anônima.

O que importa verificar agora é se, em face da lei,

- a) poderia o embargante dissolver a sociedade Al madero, sem liquidá-la, para dela receber de volta o seu patrimônio, inclusive as ações do Banco Alfomares e em seguida, como pessoa física, vender tais ações com lucro, mas sem pagamento do imposto de renda, ou
- b) deveria o embargante dissolver a sociedade e obrigatoriamente liquidar todo o seu ativo, sem poder adjudicar a si mesmo todo o patrimônio social, respeitados obviamente direitos de terceiros contra a sociedade, de modo que as ações do Banco Alfomares teriam de ser necessariamente vendidas pela sociedade durante a sua liquidação.

XV - Se a lei brasileira proíbe que o sócio único de uma sociedade a dissolva, adjudicando para si todo o patrimônio social, sem

promover a liquidação do seu ativo, então o embargante infringiu a lei e aí o imposto de renda, ora cobrado, seria devido. Ainda: se a lei brasileira proíbe que o cidadão escolha, dentre várias formas de fazer um negócio, aquela que lhe é mais vantajosa do ponto de vista fiscal, então o embargante afrontou a proibição, e o imposto de renda seria devido.

XVI - Mas, na verdade, e isto se demonstrará cabalmente em seguida, não existe nenhum preceito de lei que proíbe ao contribuinte a escolha do caminho fiscalmente menos oneroso dentre as várias possibilidades que a lei oferece para fazer um negócio. Não existe tampouco nenhum preceito de lei que proíbe ao único componente de uma sociedade dissolvê-la e receber dela o seu patrimônio a título de devolução do capital, sem promover previamente a sua liquidação.

XVII - Com efeito, a anterior lei das sociedades anônimas (Decreto-lei nº 2.627, de 26.9.1940), em vigor ao tempo em que se dissolveu a sociedade Almadero, não continha nem uma norma que proibisse a dissolução de uma sociedade anônima mediante a partilha do seu patrimônio entre os sócios, a título de reembolso

de capital, sem, portanto, passar pela fase de liquidação. O processo de liquidação de uma sociedade é regulado pela lei, não em nome da ordem pública, mas exclusivamente em benefício pessoal dos próprios componentes da sociedade. Desde que terceiros, credores da sociedade, tenham seus créditos satisfeitos ou garantidos, não há necessidade nenhuma de se transformar previamente em dinheiro todo o ativo da sociedade, para só depois disso partilhar esse dinheiro entre os ex-sócios. Se estes desejam receber o patrimônio social in natura, nenhum preceito legal impede a realização desse desejo.

Como ensina Trajano de Miranda Valverde, que foi autor do anteprojeto da lei,

*"A liquidação não é uma fase ou estado pelo qual devam obrigatoriamente passar as sociedades anônimas. Sendo um instituto criado no interesse dos sócios, podem eles, verificadas certas condições, suprimi-la." (Sociedades por Ações, Rio, 1953, vol. III, pág. 16)*

Também Pontes de Miranda ensina lição idêntica:

*"O procedimento da liquidação é ineliminável"*

vel, salvo se os estatutos previam transferência do ativo e passivo, no momento da extinção, ou se os acionistas, unanimemente, tomam deliberação semelhante." (Tratado de Direito Privado, Rio, 1966, Tomo LI, pág. 5).

Outro grande comercialista, Tullio Ascarelli, tem lição idêntica que convém se já rememorada:

"A liquidação se prescreve no interesse dos sócios e, por isso, pode ela ser suprimida, e por isso também, como hoje se admite, os sócios podem prescindir da liquidação, procedendo diretamente à divisão do patrimônio social." (Sociedades y Asociaciones Comerciales, trad. esp., Buenos Aires, 1947, pág. 204).

Ensinam a mesma coisa todos os especialistas. Cabe lembrar, entre outros, Aloísio Lopes Pontes, Sociedades Anônimas, Rio, 1957, vol. II, pág. 242; Carvalho de Mendonça, Tratado de Direito Comercial Brasileiro, Rio, 1954, vol. III, pág. 236.

XVIII - Esse entendimento sempre

foi da tradição de nosso direito. Já em 1892, apreciando litígio em que se discutia a possibilidade de os componentes de uma sociedade dissolvida receberem, como reembolso do capital, não dinheiro, mas bens do patrimônio social, a Corte de Apelação do Distrito Federal, em decisão unânime, concluiu que a assembléia geral de acionistas é soberana para deliberar sobre o modo como poderã proceder-se à partilha do patrimônio comum dos sôcios, inclusive portanto mediante a entrega do ativo in natura (O Direito, vol. 65, (1894), pág. 520).

Ensinando direito comercial, na vigência da antiga legislação das sociedades anônimas (Decreto nº 434, de 4.7.1891), Spencer Vampré também admitia a supressão da fase de liquidação, por desnecessária à partilha entre os sôcios do patrimônio da sociedade dissolvida. Eis a lição do professor paulista:

*"A liquidação não é preliminar necessária da partilha, podendo, por exemplo, os acionistas convencionar que se não realize, atribuindo todo o ativo a um deles, ou a um terceiro, e assumindo este a responsabilidade pelas dívidas sociais, mediante reembolso de determinada soma, ou*

*sem reembolso algum." (Tratado Elementar de Direito Comercial, Rio, 1922, vol. II, pág. 368).*

XIX - No mesmo ato em que a assemblêia de acionistas delibera dissolver a sociedade pode deliberar também sobre a partilha do patrimônio social, suprimindo a fase de liquidação. Isso sempre foi adotado na prática das sociedades anônimas e francamente admitido pelos nossos tribunais. De um acórdão antigo, do Tribunal de Justiça de São Paulo, do ano de 1896, destaca-se um considerando ainda muito atual:

*"Considerando que, conquanto sejam atos distintos por natureza e efeitos, a dissolução e a liquidação de uma sociedade e a posterior partilha dos bens sociais, entretanto, não há disposição alguma de lei proibindo que esses atos possam ser praticados conjuntamente e por meio de uma única escritura, desde que haja acordo entre os sócios e salvo sempre prejuízo de terceiros." (Gazeta Jurídica, São Paulo, vol. XV, 1897, pág. 248).*

XX - Se a sociedade se compõe de um só acionista, como aconteceu no caso da em-

presa Almadero, então o processo de liquidação passa a ser excrescência verdadeiramente ridícula, pois a assembleia da sociedade se confunde com o único acionista e o patrimônio social não mais comporta qualquer partilha. O acionista único, ao manifestar a sua decisão de dissolver a sociedade - em instrumento público ou privado - sub-roga-se de pleno direito nos direitos e obrigações da companhia. A pessoa do sócio único como que se confunde com a pessoa da sociedade em matéria de patrimônio.

Copper Royer, um dos mais completos tratadistas no assunto, tem um ensinamento que focaliza com admirável justeza a hipótese versada nesta execução:

*"Quando todas as ações emitidas por uma sociedade anônima vêm a tornar-se propriedade de uma só e mesma pessoa, a sociedade de certa forma se evapora. Todos os bens que compõem o patrimônio dessa sociedade entram no patrimônio particular do acionista único e se confundem com esse patrimônio." (Traité des Sociétés Anonymes, Paris, 1931, 4a.ed., vol.IV, pág. 335).*

XXI - É verdade que o eminente Ministro Dêcio Miranda, quando no Tribunal Federal de Recursos, apreciando exatamente o caso concreto discutido nesta execução, mas então objeto de mandado de segurança, teve ensejo de, em voto vencido, concluir que não é possível extinguir-se uma sociedade sem a sua prévia liquidação, e por isso entende que todos os atos de alienação da sociedade, em liquidação, serão sempre atos praticados pela sociedade, isto é, todos os atos praticados pelos sócios com bens recebidos da sociedade seriam, na verdade, atos praticados pela sociedade. Como o voto do eminente Ministro poderia impressionar o intérprete menos avisado, impõe-se uma análise minuciosa de toda a argumentação desenvolvida pelo ilustre julgador.

Diz o Ministro que a dissolução da sociedade Almadero já era um fato, porque ela só tinha um único sócio e por isso a sociedade se transformara em propriedade desse sócio único. Adianta que o ato de dissolução e liquidação de sociedade anônima se desdobra em duas etapas. Na primeira, ocorre a decisão de dissolver a sociedade, quando então ela entra em liquidação, período em que se procura realizar o ativo e satisfazer o passivo. A outra etapa consistiria

na extinção da sociedade, depois de concluída a sua liquidação, de modo que qualquer ato de disposição de bens sociais, a partir da liquidação da sociedade até a escritura definitiva (sic) de liquidação será sempre ato praticado pela sociedade anônima em liquidação e não pelo aparente destinatário dos bens da sociedade.

Assim - continua o eminente Ministro Dêcio Miranda - todas as operações que tivessem por objeto os bens que foram da sociedade seriam operações praticadas pela sociedade, e não operações praticadas pelos sócios a quem passassem a pertencer aqueles bens no encerramento da liquidação. Até a data em que fosse lavrada a verdadeira escritura (sic) de liquidação, os bens continuariam no patrimônio da sociedade e, portanto, as operações realizadas com esses bens não poderiam ser operações realizadas pelos seus sócios.

XXII - Data venia do eminente Ministro, a sua argumentação carece de qualquer base jurídica. Primeiramente, não há dois momentos ou duas etapas de liquidação, como dá a entender a exposição do seu voto. As sociedades anônimas podem liquidar-se sem nenhuma escritura pública, bastando apenas uma ata da assembléia

geral dos seus acionistas. Uma vez decidida a dissolução da sociedade, podem os sócios suprimir a liquidação do ativo social e podem deliberar imediatamente que esse ativo seja partilhado entre os sócios. Aí não haverá uma chamada "verdadeira escritura de liquidação". A partir do momento em que os sócios resolvem partilhar o patrimônio social, esse patrimônio já passa a ser propriedade dos sócios, e não haverá mais necessidade de nenhum outro ato complementar para consagrar a dissolução da sociedade. Dissolvida a sociedade e partilhado o seu patrimônio, num só ato, nada mais há que fazer, e os bens que eram da sociedade, até a data da dissolução, passam a ser dos ex-sócios a partir do ato dissolutório.

A extinção de uma sociedade se processa, em regra, em três fases. Primeiramente, deliberam os sócios dissolver a sociedade, quando então se rompe o vínculo que ligava os sócios uns aos outros para formar uma outra entidade. A segunda fase consiste na transformação em dinheiro de todo o patrimônio social e no pagamento de débitos da sociedade para com terceiros. A esta segunda fase se chama liquidação. Uma vez concluída a liquidação, procede-se à extinção da pessoa jurídica mediante o can

celamento do seu registro no órgão competente. É a terceira fase.

XXIII - Mas, como ficou demonstrado, podem os sôcios, se o desejarem, eliminar a segunda fase, isto é, a fase de liquidação, deliberando que o patrimônio da sociedade seja desde logo adjudicado aos próprios sôcios. A partir, portanto, do momento em que se dá essa adjudicação, os bens recebidos pelos sôcios passam a ser propriedade dos sôcios e não mais da sociedade. Aqui está o grande erro da argumentação desenvolvida pelo eminente Ministro Dêcio Miranda, que, diante da dificuldade de justificar o seu modo de entender, se limitou a dizer que a venda do bem recebido pelo sôcio não é operação realizada pelo sôcio, mas pela sociedade. Mas, quais seriam as razões jurídicas capazes de justificar esse modo de entender ?

Eis como explica o eminente Ministro:

- a) *pela natureza das coisas;*
- b) *pela falta de interregno de tempo;*
- c) *pelas demais circunstâncias.*

Essas três razões, invocadas no

voto, não dizem nada, porque não são razões de direito. A natureza das coisas nada tem que ver com a adjudicação dos bens da sociedade dissolvida. Se a sociedade pertence aos sócios; se os sócios resolvem dissolvê-la e decidem que o patrimônio dela lhes seja partilhado, independentemente de qualquer liquidação, que tem esse fato a ver com a "natureza das coisas" ? Outra razão, igualmente invocada pelo eminente julgador, é a que diz respeito à "Falta de interregno de tempo". É verdadeiramente incompreensível esta causa como elemento capaz de influir na subjetividade das operações que tiveram por objeto bens da sociedade dissolvida.

De fato, nenhuma influência pode haver no lapso de tempo, mais longo ou mais breve, entre o ato dissolutório da sociedade e a operação que teve por objeto bens sociais adjudicados aos sócios. Se entre a data da dissolução da sociedade e a venda do bem recebido pelo sócio decorreu, digamos, um semestre, então para o eminente Ministro, a operação da venda teria sido praticada pelo sócio, e não pela sociedade. Mas se entre o ato da dissolução e a operação da venda mediou apenas um mês, um dia, ou uma semana, então a operação da venda não foi praticada pelo sócio, mas, sim, pela sociedade.

Essa é a argumentação utilizada pelo ilustre julgador. Está-se a ver o ridículo a que nos leva esse raciocínio, que não tem absolutamente nada de jurídico. Que influência pode ter na natureza jurídica da operação ou na identificação do respectivo sujeito o fato de, entre um ato e outro, haver decorrido mais tempo ou menos tempo? Evidente que nenhuma.

XXIV - A terceira razão que o ilustre julgador invocou para concluir que, embora nominalmente feita a operação pela pessoa física do sócio, na realidade, estava sendo praticada substancialmente pela pessoa jurídica em liquidação, são "as demais circunstâncias". Ora, nenhuma circunstância especial cercou o ato de dissolução da empresa Almadero, que foi considerada extinta, como sociedade, no mesmo ato em que todos os seus bens foram adjudicados ao acionista único, que é o ora embargante. Não há, assim, "demais circunstâncias" capazes de explicar juridicamente a conclusão contida no voto do eminente Ministro Décio Miranda, proferido durante o julgamento do recurso da União interposto de sentença que havia concedido mandado de segurança em favor da sociedade Almadero. Para reforço de sua conclusão, disse o nobre e ilustre Ministro:

"Já tive ocasião de fazer aplicação desse entendimento no agravo em mandado de segurança número 68902, do Ceará, de que fui relator, julgado em 1.6.1973. Ali os fatos apresentavam certas diferenças, mas no fundo as situações são idênticas. Admito, em princípio, a hipótese de o contribuinte, pelos meios admitidos em lei, procurar aquela modalidade de negócio que escape à tributação. Mas os interessados, fascinados ou atraídos por essa possibilidade da chamada evasão lícita do imposto, se apresaram na realização do negócio, antes que realmente se tenha completado a transferência regular do bem para o domínio de cada um dos sócios pessoas físicas. E, desse modo, acabam por incidir - como incidiram naquele caso do Ceará e incidiu agora o interessado neste caso de São Paulo - nesta situação de apresentarem a venda do bem como feita pela pessoa física, quando na verdade, pela natureza das coisas, pela falta de interregno de tempo, pelas de mais circunstâncias, verifica-se claramente que, embora nominalmente feita a operação pela pessoa física, em realidade, substancialmente, está sendo praticada uma operação de venda pela pessoa jurídica em liquidação."

O acórdão do Tribunal Federal de Recursos de que foi relator o eminente Ministro Dêcio Miranda, e do qual se transcreveu parte do voto, acabou sendo afinal cassado pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se pode ver da cópia anexa. A Corte Suprema não aceitou, como realmente não poderia aceitar, a argumentação utilizada pelo ilustre Ministro Dêcio Miranda. O caso relatado no agravo do mandado de segurança número 68.902, do Estado do Ceará, julgado em 1.6. 1973, guarda grande semelhança com a hipótese nesta execução. Daí porque, data venia importa e muito reproduzir o caso, para do precedente se extrair uma conclusão aplicável ao presente processo.

Uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, do Ceará, se dissolveu, estabelecendo os sócios que os imóveis sociais passariam todos a ser propriedade dos sócios. Antes, porém, de ser assinado o distrato social, todos os sócios prometeram vender a um terceiro um dos imóveis da sociedade, como se já fosse propriedade deles. O fisco federal exigiu então imposto de renda da sociedade. Foi concedida segurança em primeira instância, a qual o Tribunal Federal de Recursos cassou com o voto vencedor do eminente Ministro Dêcio Miranda, que na

ocasião argumentou com a "natureza das coisas", "falta de interregno de tempo" e "demais circunstâncias", concluindo que a venda do imóvel teria sido efetivada pela sociedade, e não pelos sócios.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, deu razão aos sócios daquela firma, entendendo que não era necessário, como não é, completar-se a chamada liquidação das sociedades, para que os sócios se tornem proprietários dos bens sociais a eles adjudicados em razão da partilha do patrimônio social. Antes mesmo de haver a própria partilha, podem os sócios prometer a venda dos bens que vão ser seus, da mesma maneira que podem até mesmo vender os bens, antes de os receber em adjudicação. A razão jurídica para essa corretíssima conclusão é a de que a lei permite que alguém promova a venda da coisa alheia. Ora, se a venda a non domino é legítima, muito mais legítima fora a promessa de venda de um bem que fatalmente seria de todos os sócios. E com essa jurídica conclusão, o acórdão relatado pelo eminente Ministro Décio Miranda, no Tribunal Federal de Recursos, foi cassado pelo Supremo Tribunal Federal, que restabeleceu a decisão de primeira instância, favorável aos sócios da empresa dissolvida.

O que ocorreu com a dissolução da sociedade Almadero e seu único sócio foi facto que, com maior razão, está livre de qualquer tributação. Era o embargante o único componente da empresa Almadero. Dissolvida a empresa, tornou-se ele proprietário de todo o patrimônio social, sem necessidade de promover previamente a sua liquidação. Na mesma data em que dissolveu a sociedade, e na mesma escritura, o embargante passou a ser o dono das 223.000 ações emitidas pelo Banco Alfomares. Nessa mesma data foram lavrados, no livro competente, em poder do Banco, os respectivos termos de transferência das ações, que passavam de Almadero para o embargante. Dias depois de haver, assim, adquirido as ações do Banco, o embargante vendeu-as a um terceiro, apurando um lucro que, na época, não estava sujeito à tributação.

XXV - Ora, se legítima seria a venda das ações, se feita pelo embargante, mesmo que a sociedade Almadero permanecesse em estado de liquidação, porque legítima é sempre a venda a non domino, muito mais legítima se apresentou a venda efetivada pelo embargante, das ações que recebera da sociedade dissolvida, porque, como único sócio, resolveu suprimir legitimamente a fase de liquidação. Se o embargante

vendeu as ações do Banco Alfomares, como propriedade sua, e não como propriedade da sociedade dissolvida, não se pode dizer que infringiu qualquer preceito de lei, nem que tenha excedido os poderes de mandato de diretor, nem, tampouco, que tenha violado o estatuto de sua própria companhia.

E, se não infringiu nenhuma lei; se não excedeu os poderes do seu mandato de diretor; se não violou o estatuto da sua sociedade, ao dissolvê-la, suprimindo a sua fase de liquidação, segue-se, necessariamente, que a sua responsabilidade pessoal pelo crédito tributário reclamado pela exequente à empresa Almadero deixa de ter apoio no disposto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A responsabilidade pessoal do diretor da pessoa jurídica de direito privado, definida pela norma codificada, só ocorre quando a obrigação tributária resulta de ato praticado com excesso de poderes, ou infração de lei ou do estatuto social, e nenhuma dessas três hipóteses ocorreu no caso concreto desta execução.

Fica, assim, demonstrada a ilegitimidade passiva do embargante, que não pode responder por uma pretensa dívida fiscal da sua so

cidade, extinta na forma prevista na legislação pertinente, como o comprova a anexa certidão expedida pela Junta Comercial do Estado de São Paulo.

XXVI - Cabe ainda verificar se, para evitar a incidência do imposto de renda na sociedade Almadero, podia, ou não, o embargante promover previamente a sua dissolução, para, tornando-se proprietário das ações do Banco Alfomares, contratar a venda dessas ações e apurar, como pessoa física, um lucro não tributável. Em outras palavras: cumpre examinar se a dissolução de uma sociedade anônima, efetivada com o propósito de evitar a incidência de um imposto, constitui, ou não, operação proibida por lei, ou se, pelo contrário, pode o seu único sócio, sem ofender a legislação das sociedades anônimas, dissolver a sua sociedade, suprimindo a fase de liquidação, para, no mesmo ato dissolutório, adquirir todo o patrimônio social, inclusive ações emitidas por um banco, vendê-las com lucro sem pagar imposto de renda.

Em face do direito brasileiro, pode-se afirmar que é legítimo o procedimento do contribuinte que, diante de dois caminhos diferentes ou opostos para a realização de um negó-

cio, escolhe o que mais vantagem fiscal lhe proporciona. Tem o contribuinte a mais ampla liberdade para fazer os seus negócios escolhendo o caminho que mais vantajoso lhe pareça do ponto de vista fiscal. Assim, o embargante tanto poderia vender as ações do Banco Alfomares em nome da sociedade Almadero, como poderia realizar, e assim o fez, a venda das ações em seu próprio nome, sem ofender nenhum preceito legal.

Nenhuma norma legal existe no direito positivo brasileiro que imponha às pessoas, para a realização dos seus negócios, a adoção da forma mais conveniente aos interesses do fisco. E se ninguém está obrigado a fazer qualquer coisa a não ser em virtude de lei, o negócio realizado pelo embargante, na condição de proprietário das ações do Banco Alfomares, não violou nenhuma norma de lei. Dissolver uma sociedade, para, tornando-se proprietário do seu patrimônio, evitar a incidência de um imposto elevado, não constitui ato proibido por lei, da mesma forma que não configura ato violador de norma legal receber o ex-acionista o patrimônio da sociedade dissolvida, para realizar com esse patrimônio negócios não tributáveis.

XXVII - Como ensina Aliomar Ba-  
leeiro, que pontificou no Supremo Tribunal Fede-  
ral, a liberdade do contribuinte de escolher as  
formas e os instrumentos jurídicos para reali-  
zar os seus negócios é fato que não se contesta.  
Eis a sua lição:

*"Em princípio se não viola proibição insti-  
tuída em lei, ou não comete falsidade ma-  
terial ou ideológica, o contribuinte tem  
livre eleição dos atos jurídicos e instru-  
mentos que, do ponto de vista fiscal, são  
mais convenientes aos seus interesses."*

*(Clínica Fiscal, Salvador, 1958, pág.62).*

Outro tributarista, Amílcar de A-  
raújo Falcão, ensina também que: "nem toda van-  
tagem fiscal alcançada pelo contribuinte consti-  
tui uma evasão. A doutrina reconhece como váli-  
do e perfeitamente legítimo aquilo que se deno-  
mina de economia fiscal". (Fato Gerador da Obri-  
gação Tributária, Rio, 1964, pág.74). Também Ru-  
bens Gomes de Sousa sempre defendeu a correta  
posição de que o contribuinte pode, dentre dois  
caminhos opostos, escolher o que mais vantagens  
fiscais lhe proporciona, se com isso não infring-  
ge nenhum preceito de lei (Revista de Direito  
Administrativo, vol.27 (1952), pág.29). Assim

também Gilberto de Ulhõa Canto, in Temas de Direito Tributário, Rio, 1955, pág.192.

XXVIII - A consagração dessa liberdade do contribuinte está vinculada ao princípio da legalidade da tributação, assim entendido o princípio segundo o qual o tributo só é legítimo quando a lei expressamente define o seu fato gerador, a sua alíquota, a sua base de cálculo e o sujeito passivo. Se não ocorre o fato gerador do tributo, porque o contribuinte evitou que ocorresse, então o princípio da legalidade impede que o aplicador da lei exija o tributo a quem voluntariamente deixou de ocupar a posição de contribuinte.

XXIX - O reconhecimento dessa liberdade dos administrados constitui, hoje, uma conquista de todos os povos civilizados. Não há Estado em que o fisco exige um imposto sem a ocorrência material do fato gerador previsto na lei tributária. Assim, por exemplo, a Corte Suprema dos Estados Unidos da América, em decisão de 1935, teve a oportunidade de estabelecer:

*"que um negócio não perde a sua imunidade (ao imposto) só porque é inspirado pelo desejo de evitar, ou, se o preferirem, de evadir a tributação. Toda pessoa pode dis*

por os seus negócios de maneira que os impostos sejam os mais reduzidos possível. Ninguém é obrigado a escolher a fórmula que mais convenha ao Tesouro. Não há nem mesmo dever patriótico de cada qual aumentar os seus próprios impostos". (ou então na língua original: "A transaction does not lose its immunity, because it is actuated by a desire to avoid, or, if one choose, to evade taxation. Any one may arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes". (GREGORY versus HELVERING, 293 U.S. 465, apud SURREY and WARREN, Federal Income Taxation, Brooklyn, 1962, pág. 1535).

XXX - Também na Inglaterra, o Poder Judiciário consagrou a mesma liberdade que têm os indivíduos em outros países. Ficou famoso o pronunciamento da House of Lords, que é o mais alto tribunal do País proferido no caso Commissioners of Inland Revenue versus Westminster (Cahiers de Droit Fiscal International, da Associação Fiscal Internacional, vol.50a., Londres, 1965, pág.270), caso que se tornou conhe-

cido como doutrina Westminster, no qual a Corte Suprema do Reino Unido estabeleceu que

"a tributabilidade ou não de uma operação ou conjunto de fatos deve ser decidida de acordo com os efeitos legais dessa operação ou conjunto de fatos. Tais efeitos devem ser estabelecidos através de análise dos fatos verdadeiros à luz dos princípios jurídicos ordinários, e ignorando-se qual quer intenção do contribuinte para evitar o imposto. Deve, assim, ficar agora declarado como direito que, salvo quando a lei fiscal exponha de maneira diferente, o efeito substancial dos fatos, num caso de imposto, não pode ser considerado como acarretando ônus fiscal para o contribuinte." (19 T.C. 490 - ano de 1935).

Esse entendimento da Câmara dos Lordes se vem mantendo inalterável até os dias de hoje. De uma decisão de 1967 se extrai a conclusão:

"Nenhum comerciante, em seu perfeito juízo, realiza transações comerciais sem a intenção de pagar o menor imposto possível envolvido no caso." (I.R.C. versus Brebner-1967 T.C., pág. 24).

XXXI - Também na França é antiga a jurisprudência no sentido de que é lícito ao cidadão subtrair-se ao imposto, utilizando formas jurídicas permitidas, se a lei tributária não impõe comportamento diferente. De uma antiga decisão do Tribunal Civil de Tolosa, de 27 de janeiro de 1894, destaca-se a conclusão:

*"Não comete fraude, mas ao contrário pratica ato perfeitamente lícito aquele que se limita a usar de uma faculdade legal, para o efeito não de fugir ao pagamento de um imposto definitivamente gerado, mas de impedir o nascimento dele." (Recueil Sirey, 1896, 2, 53).*

XXXII - Na Bélgica também goza o contribuinte da mesma liberdade de dispor os seus negócios da maneira mais econômica, no ponto de vista fiscal. A jurisprudência belga é riquíssima, mas bastará lembrar apenas a conclusão de um dos acórdãos de tribunais superiores:

*"Considerando que é unanimemente admitido que, quando as partes têm duas vias legais para atingir o resultado que elas desejam, podem escolher a via menos onerosa no ponto de vista fiscal; a preocupação de fugir à obrigação do imposto é perfeitamente le*

*gítima desde o momento em que se realiza sem violação da lei." (Revue Critique de Jurisprudence Belge, 1948, pág.187).*

XXXIII - Também na Suíça, o seu Tribunal Federal deixou assentado que, "indubitavelmente, toda pessoa é livre para dirigir a sua atividade econômica de maneira tal, que possa pagar o menor imposto possível e de escolher, entre as formas jurídicas que se lhe oferecem, aquela que acarreta a carga fiscal menos onerosa". (acórdão de 24.2.1950, in Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal, 1951, pág.180).

XXXIV - Até mesmo na Alemanha, em que o fisco aprecia os negócios dos contribuintes segundo um critério econômico, os tribunais reconhecem a liberdade do cidadão para a escolha da forma jurídica que lhe pareça mais vantajosa no que concerne à tributação. De um acórdão do Tribunal Federal de Finanças, de 11.5.1962, destaca-se:

*"Quando não infringe preceito especial do direito tributário, a liberdade do contribuinte, na escolha da forma jurídica do direito privado, não pode ser restringida pela consideração de que, para finalidades*

fiscais, sobretudo para ampliar o dever tributário, as formas de direito civil e-ficazes não sejam levadas em conta ou devem ser objeto de conversão."

(Bundessteuerblatt, 1962, I, pág. 310).

XXXV -- Os doutrinadores do direito tributário são igualmente unânimes na defesa da tese de que têm os contribuintes liberdade para escolher a via fiscal mais vantajosa para a realização dos seus negócios. HenseI, no seu livro clássico Steuerrecht (Direito Tributário), 3a.ed., Berlim, 1933, pág.98, tem uma advertência incisiva.

"A seleção do meio jurídico para a realização de determinados fins econômicos está na liberdade de cada um." (ou na língua original: "die Auswahl der rechtlichen Mittel zur Verwirklichung bestimmter wirtschaftlicher Absichten ist vielmehr jedermann freigestellt".)

XXXVI - Gaston Lerouge, em livro hoje clássico, tem também uma lição altamente aproveitável para a hipótese versada nesta execução. Ensina o mestre francês:

"Cada um pode arranjar o seu patrimônio ou

os seus interesses de maneira tal, quo o imposto seja o menor possível. O dever moral, não mais que o dever cívico, não vai realmente até o ponto de se obrigar a tomar o caminho mais proveitoso ao Tesouro." (Théorie de la Fraude en Droit Fiscal, Paris, 1944, pág. 103).

XXXVI - O tributarista alemão Hans Blencke, professor da matéria e membro de um dos tribunais de finanças da Alemanha, em livro recente, preleciona também:

"A liberdade fiscal para a escolha da forma jurídica é ilimitadamente possível dentro do espaço que se diz livre do direito tributário, mas é limitada apenas em relação ao uso das lacunas da lei."

(Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und Ihre Grenzen, Herne-Berlín. 1979, pág.26).

XXXVII - Também outros juristas, embora não especialistas no direito tributário, têm lições idênticas. É o caso, entre outros, de José Vidal:

"Quando, para alcançar certo resultado, muitos processos se oferecem ao contribuinte, ele usa da liberdade das convenções, sem

violar qualquer obrigação, escolhendo o menos oneroso, ainda que não seja o mais natural." (Essai d'une Théorie Générale de la Fraude en Droit Français, Paris, 1957, pág. 96).

XXXVIII - O grande civilista Ripert também concluía que "toda pessoa é livre para transformar a sua fortuna de maneira que seja o mais levemente atingida pelo peso dos impostos, e os seus atos são absolutamente incensuráveis, quando ditados apenas pelo desejo de pagar o imposto mais reduzido." (La Règle Morale dans les Obligations Civiles, Paris, 1935, pág. 355). Também os financistas advogam a mesma tese universalmente adotada pelos tributaristas e civilistas. Gaston Jêze tem uma lição muito clara:

"A evasão legítima do imposto se traduz por um princípio fundamental em matéria fiscal: os contribuintes têm o direito de arranjar os seus negócios, a sua fortuna, o seu gênero de vida, de maneira que paguem os impostos menos elevados ou não paguem nenhum imposto, desde que não violem nenhuma regra legal." (Cours de Finances Publiques, Paris, 1936, pág. 83).

XXXIX - Ora, se ao embargante era lícito tomar qualquer dos dois caminhos: a) não dissolver a sociedade Almadero e fazer que ela vendesse as ações do Banco Alfomares, apurando ela vultoso lucro tributável como pessoa jurídica, ou b) dissolver a sociedade Almadero, sem liquidação, para, tornando-se proprietário das ações do Banco Alfomares, vendê-las na condição de pessoa física e evitar o fato gerador do imposto de renda, é evidente que, tendo escolhido o caminho menos oneroso no ponto de vista fiscal, não cometeu nenhuma violação de lei, nem excedeu o mandato de diretor, nem tampouco vulnerou preceito estatutário de sua companhia. Fica., assim, demonstrada a total inaplicabilidade do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Para que a norma codificada tivesse aplicação ao caso, necessário seria que o fisco federal demonstrasse quais as infrações à lei teria perpetrado o embargante. Mas, como ficou demonstrado, não cometeu qualquer infração a preceito de lei. O seu comportamento como contribuinte resultou do legítimo exercício de uma liberdade assegurada pelo próprio sistema jurídico brasileiro, a exemplo do que ocorre em outros Estados civilizados. Trata-se da

conduta que a lei não proíbe, e o contrário não foi jamais demonstrado pelo fisco.

XL - Desorientada quanto aos fundamentos da sua pretensão fiscal, a União, no decurso do processo administrativo instaurado contra a sociedade Almadero, teve a oportunidade de exigir o imposto e variar a motivação do respectivo lançamento. Assim é que, para justificar a cobrança do imposto ora impugnado pelo embargante, lançou mão a exequente de mais de um argumento, em diferentes momentos, esquecida de que todo lançamento tributário, como ato administrativo que é, deve ser motivado pela autoridade, de modo que enseje ao administrado oportunidade de conhecer as razões que caracterizem a sua conduta ilegal e possibilitem a sua defesa. A motivação do lançamento tributário tem de ser una e constante. Não pode variar ao sabor dos argumentos contrários do contribuinte, pois, de outra forma, o imposto exigido teria por fundamento não uma razão de direito, mas o arbítrio ou o capricho pessoal do lançador.

XLI - Assim é que, inicialmente, antes de lavrado o auto de infração, tentou a exequente demonstrar, manu militari, que a dissolução da sociedade Almadero fora formalizada

mediante fraude e com o conluio do tabelião que lavrara o instrumento público no livro próprio. Essa tentativa não surtiu nenhum efeito, porque rechaçada pelo Sr. Juiz Corregedor de São Paulo.

Depois de lavrado o auto, alegou que a dissolução da sociedade era ato simulado, sendo nulo o instrumento, "não sô pela sua má redação, mas e sobretudo pelo não mencionamento dos títulos devidamente identificados, como manda a lei" (sic). Pretendia a exeqüente que, na escritura pública de dissolução da Almadero, fossem identificados pela numeração todas as ações ao portador pertencentes ao embargante. Alegava, ainda, que a sociedade não podia dissolver-se (sic), sem antes liquidar-se.

Depois de dizer tudo isso, adiantava ainda o agente da União Federal que, se pelos motivos indicados, a dissolução da Almadero não fosse nula, então o imposto poderia ser cobrado por outras razões. Por incrível que pareça, assim declarou o agente da embargada:

*"Não fossem bastantes os elementos já expostos e considerando bom e válido o instrumento público mencionado, "gratia argumentandi" poderíamos enquadrar a operação realizada dentro de nossa legislação espe*

*cífica, isto é, dentro do Decreto número 58.400, de 10.5.1966, precisamente no artigo 222, letra "c".*

Em outras palavras: se a escritura de dissolução fosse válida, então o imposto deveria ser lançado por outro motivo, qual seja pelo de o ex-acionista único da sociedade ter assumido o seu ativo e passivo, como se com isso houvesse continuado as atividades sociais. O disparate da invocação do artigo 222, letra "c", do Decreto número 58.400, é evidente, pois, se, por haver assumido o passivo da Almadero, o embargante teria continuado as atividades dela, então a venda das ações fora efetivamente realizada por ele, como pessoa física, e não por ela, empresa, extinta necessariamente.

XLII - Posteriormente, no julgamento da defesa administrativa de primeira instância, a exequente acabou admitindo francamente que as sociedades anônimas podem efetivamente dissolver-se sem se liquidarem. Mas apresentou nova tese, a tese da simulação, que se teria caracterizado pela alegada falta de prova da aquisição, por parte do embargante, das ações pertencentes a uma firma espanhola, acionista da sociedade dissolvida. No processo administrati-

vo, demonstrou a firma Almadero que simulação somente teria ocorrido, se houvesse acontecido um dos fatos enumerados no artigo 102, do Código Civil. E, na realidade, nenhum desses fatos havia acontecido.

XLIII - A exequente, depois de findo o processo administrativo, ainda não sabia, com exatidão, por que motivo havia lançado o imposto de renda contra a firma Almadero. Estava ainda completamente desorientada. A autoridade fiscal apontada como coatora, no processo de mandado de segurança impetrado pela empresa Almadero, ao prestar informações ao Exmo.Sr.Dr. Juiz da 1a. Vara da Justiça Federal, declarou que havia sido provada efetivamente a compra das ações, mas esclarecia que as ações do acionista da Espanha não haviam sido adquiridas pelo embargante, mas sim pela própria sociedade que as emitira, isto é, pela empresa Almadero.

A confusão da exequente era enorme: como "descobriria" que as ações da acionista espanhola foram compradas pela firma Almadero (segundo o seu entendimento), concluiu então que essas ações só podiam ter sido vendidas pela pessoa jurídica. Mas, na verdade, a venda de ações não tinha por objeto as ações da firma Almadero.

O que se discutiu no processo foi a tributação do lucro apurado na venda das ações do Banco Alfomares, não das ações da empresa Almadero.

XLIV - Depois entendeu a União que o imposto de renda era devido, em razão de fraude cometida pela empresa Almadero. Mas, deixou a exequente de mencionar em que teria consistido a fraude fiscal daquela empresa. Aqui também se mostrou a União Federal gravemente desorientada na justificação do lançamento do imposto pretendido nesta execução.

O conceito de fraude fiscal está hoje definido em nosso direito positivo. A Lei número 4.502, de 30.11.1964, que dispõe sobre o imposto de consumo (hoje: imposto sobre produtos industrializados), tem, em seu artigo 72, a seguinte definição de fraude:

*"Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento."*

Essa mesma definição foi incorporada na legislação do imposto de renda, por força do disposto no artigo 21, letra c, do Decreto-lei numero 401, de 30.12.1968. Assim, também no âmbito do imposto de renda, constitui fraude a ação ou omissão dolosa, através da qual o contribuinte impede que ocorra o fato gerador do imposto. Dir-se-ia que, tendo o embargante dissolvido a sociedade Almadero, para impedir que a venda das ações fosse por ela realizada, com lucro (fato gerador), eliminando, assim, a incidência do imposto de renda, teria a sociedade Almadero ou o seu acionista único, ora embargante, praticado fraude fiscal, tal como vem definida no direito positivo.

XLV - Entretanto, a fraude não se caracteriza quando a ação do contribuinte simplesmente impede a ocorrência do fato gerador do imposto. É necessário que a ação do contribuinte seja dolosa. Há, assim, na fraude fiscal o elemento subjetivo do dolo, sem o qual a ação do contribuinte não mais se subsume na definição legal. E no conceito de dolo se acha ontologicamente inserida a noção do ilícito, de modo que a fraude fiscal tem como característica fundamental a ilicitude do comportamento do contribuinte. Em outras palavras: a ação ou omissão, para

ser dolosa, deve constituir, a fortiori, uma violação direta ou indireta de norma geral.

É hoje tema pacífico, na definição de dolo, que em sua noção se insere a idéia da contrariedade ao direito. A intenção de praticar atos lícitos não tem relevância para o direito de punir. A idéia de dolo traz consigo a noção do ilícito, consoante ensinam os juristas (Aníbal Bruno, Direito Penal, Rio, 1967, I, pág. 64; Engisch, Untersuchungen über Vorsatz und Fahrlässigkeit im Strafrecht, Aalen, 1964, pág. 67; Jeschek, Lehrbuch des Strafrechts, Berlim, 1978, pág. 235; Mezger-Blei, Strafrecht, Munique, 1970, pág. 187).

XLVI - Ora, não se poderia admitir que o embargante tenha praticado ato ilícito ao deliberar dissolver a sociedade da qual era acionista único e diretor, ainda que a dissolução dela tenha sido inspirada pelo objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o lucro que se alcançaria na alienação das ações do Banco Alfomares. A dissolução de uma sociedade não constitui ato ilícito, mesmo quando os seus componentes, ou o seu único componente, tenham o propósito de, por meio da dissolução, evitar uma carga tributária mais

elevada ou até evitar o pagamento de qualquer imposto. Trata-se, obviamente, de comportamento que a lei não proíbe, sendo, portanto, lícito ao contribuinte praticar atos, igualmente legítimos, que apenas objetivem fugir à incidência de um tributo. Para caracterizar a fraude que se atribui à empresa Almadero, necessário seria que a exequente houvesse demonstrado a ilicitude da conduta do embargante ou de sua sociedade Almadero, por se haver ela dissolvido sem promover a liquidação do seu patrimônio. Mas nada demonstrou a União Federal até agora.

XLVII - A improcedência do lançamento fiscal ora impugnado fica, assim, demonstrada, sobretudo porque até o momento nem a sociedade Almadero, nem o embargante sabem por que razão a União Federal está exigindo o tributo. A leitura do processo administrativo revela que, na verdade, não foi consignado nenhum motivo jurídico capaz de justificar a pretensão fiscal, que se funda, portanto, em razões ambíguas e imprecisas, contrariando princípios fundamentais de direito tributário, segundo os quais o ato de lançar imposto deve ser cumpridamente motivado pela autoridade fiscal, quando resulta de infração atribuída ao contribuinte, como na hipótese destes autos.

Na discussão administrativa do lançamento fiscal, a autoridade modificou por mais de uma vez os argumentos utilizados para justificar a exigência do imposto e explicar a infração imputada à empresa Almadero. Mudou a autoridade administrativa o critério jurídico, ora assacando o vício da simulação, ora lembrando a prática de fraude fiscal, ora invocando textos regulamentares inaplicáveis, ora, finalmente, aduzindo razões confusas que mal disfarçaram a ignorância dos próprios fatos que cercaram o ato de dissolução da sociedade. Essa modificação de critério jurídico violou, também, o disposto no artigo 146, do Código Tributário Nacional, pois o ato da dissolução da sociedade não sofreu, depois do lançamento do imposto, nenhuma alteração apta a justificar qualquer mudança de critério jurídico.

XLVIII - Diante de todo o exposto decorre a conclusão inevitável de que o lançamento do imposto e a aplicação da multa, agora exigidos ao embargante, não têm nenhum fundamento na lei. Requer, assim, seja a exequente citada dos presentes embargos, na pessoa do seu procurador, e protesta pela oportuna produção das provas necessárias, para que, acolhidos os

embargos, seja repelida in totum a pretensão da Fazenda Nacional, que deverá afinal ser condenada nas custas e honorários de advogado.

Como a execução ora embargada está correndo em autos apensados aos autos da ação ordinária número 217/77, que Almadero Comercial e Administradora S.A. propôs contra a embargada, requer o embargante se digne V.Exa. de determinar a juntada a estes embargos dos autos da ação ordinária, a fim de que sejam ambos julgados simultaneamente e que as provas documentais ali anexadas sirvam de comprovação das alegações desenvolvidas nos itens que compõem os presentes embargos.

Se, todavia, assim não determinar V.Exa., requer, então, o embargante sejam trasladados, por xerox autenticado, para os autos dos embargos todos os documentos que a empresa Almadero anexou à petição inicial da ação ordinária que propôs contra a embargada.

Nesses termos,

pede deferimento

São Paulo, 12 de agosto de 1981